



TAX CONTROL FRAMEWORK

- Osservazioni e Proposte -

7 luglio 2025



Composizione Gruppo di Lavoro

Alberto Santi *Coordinatore*
Luca Miele *Responsabile scientifico*

Componenti

Ilaria Capurso
Angelo Conte
Gabriella D'Alessandro
Manuela Di Traglia
Giovanni Formica
Gianluca Marini
Giuseppe Molinaro
Arianna Palmieri
Vittoria Segre



SOMMARIO

PREMESSA.....	4
REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	4
1. <i>Integrazione del TCF e standard contabili</i>	<i>4</i>
2. <i>Rischi fiscali significativi e rischi fiscali non significativi.....</i>	<i>5</i>
3. <i>Mappa dei rischi fiscali e tributi non di competenza dell'Agazia delle entrate</i>	<i>6</i>
4. <i>Pubblicazione periodica sul sito dell'Agazia delle entrate dell'elenco delle operazioni abusive o di pianificazione fiscale aggressiva</i>	<i>7</i>
5. <i>Principio "agree to disagree"</i>	<i>7</i>
6. <i>Interlocuzione con l'Agazia delle entrate</i>	<i>8</i>
7. <i>Termini di accertamento</i>	<i>8</i>
8. <i>Riduzione (ulteriore) dei termini di accertamento in caso di rilascio della certificazione tributaria</i>	<i>9</i>
9. <i>Innalzamento limite annuo compensazioni</i>	<i>10</i>
10. <i>Benefici sanzionatori penali</i>	<i>10</i>
11. <i>Ravvedimento guidato</i>	<i>11</i>
12. <i>Linee Guida</i>	<i>11</i>
13. <i>Ingresso nel regime di adempimento collaborativo "per estensione"</i>	<i>11</i>
14. <i>Certificazione – sindacato dell'Amministrazione finanziaria</i>	<i>12</i>
15. <i>Certificazione – periodicità dei controlli</i>	<i>12</i>
16. <i>Certificazione del TCF di gruppo integrato</i>	<i>13</i>
17. <i>Aggiornamento della certificazione - Test di effettività.....</i>	<i>14</i>
18. <i>Certificazione e modifiche organizzative.....</i>	<i>15</i>
19. <i>Attestazioni per i soggetti già aderenti al regime di adempimento collaborativo</i>	<i>15</i>
TAX CONTROL FRAMEWORK OPZIONALE.....	16
1. <i>Effetti premiali.....</i>	<i>16</i>



PREMESSA

Il presente documento, elaborato dal Gruppo di lavoro "Tax Control Framework", costituito dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, ha la finalità di fornire osservazioni e proposte circa gli aspetti della disciplina relativa al Tax Control Framework (di seguito "TCF") e al regime di adempimento collaborativo ex D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (di seguito "Decreto legislativo")¹, nella prospettiva di eventuali interventi normativi concernenti la disciplina, di integrazione delle Linee Guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di seguito "Linee Guida")² o della pubblicazione di documenti di prassi amministrativa.

REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

1. Integrazione del TCF e standard contabili

Contesto normativo

Tema di particolare rilevanza – anche per i soggetti che adottano il regime opzionale di cui all'art. 7-bis³ - è quello del presidio del rischio fiscale derivante dai principi contabili applicati dal contribuente.

La norma fa riferimento alla necessità di "mappare" anche i rischi fiscali derivanti dai principi contabili adottati dal contribuente (art. 4, co. 1) e le Linee Guida (par. 5c) affermano che *"l'integrazione del TCF di specifici presidi di controllo in materia di informativa finanziaria contabile diviene così un requisito essenziale del sistema"* e che, mentre tale requisito deve intendersi soddisfatto per le aziende che adottano il "Modello 262" o il "Modello Sox", per quelle che non adottano tali modelli *"verranno valutate ulteriori modalità di integrazione dei controlli in materia finanziaria e contabile nell'ambito del TCF che assicurino un'adeguata mappatura dei rischi contabili e dei controlli posti a presidio dei medesimi"*.

Le Linee Guida prevedono, altresì, che la matrice standard allegata alle medesime dovrà essere aggiornata ed integrata *"anche mediante l'allegazione di specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili"*.

Analogamente, in tema di certificazione del TCF, la norma ha prescritto che tale attestazione debba riguardare anche la conformità ai principi contabili (art. 4, co. 1-bis) e le Linee Guida precisano che il certificatore verificherà che il TCF *"risulti integrato con adeguati controlli in materia di informativa finanziaria-contabile"* anche in assenza del Modello 262. In tali casi dovrà verificare che l' *"impresa abbia predisposto specifici presidi contabili "integrati" nel TCF mediante la formalizzazione di controlli chiave standard sui principali processi operativi e rischi finanziari associati, opportunamente evidenziati, unitamente ai relativi rischi, nella Risk and Control Matrix del TCF"*.

¹ Gli articoli di legge citati nel presente documento, ove non diversamente previsto, si intendono riferiti al Decreto legislativo.

² Approvate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 gennaio 2025 (prot. n. 5320/2025).

³ Da qui in avanti anche TCF opzionale.



Considerazioni

Le Linee Guida, per i soggetti che non adottano un Modello 262 o un Modello Sox, rendono necessaria la formalizzazione di controlli chiave sui principali processi operativi e rischi contabili-finanziari associati. Gli specifici rischi e presidi contabili devono essere integrati nel TCF, evidenziandoli direttamente nella matrice del TCF. Tuttavia, le Linee Guida non forniscono indicazioni o suggerimenti operativi per l'identificazione e la mappatura di tali controlli, rimettendo al contribuente la individuazione dei presidi specifici sulle fattispecie, di derivazione contabile, caratterizzate da maggiore incertezza interpretativa per quanto riguarda gli aspetti fiscali.

Proposte

E' auspicabile che siano forniti maggiori chiarimenti da parte degli organi competenti circa l'integrazione del TCF con gli adeguati controlli interni in materia finanziaria e contabile, in caso di imprese prive di un tale sistema formalizzato. In particolare, si ritengono necessari chiarimenti circa la metodologia suggerita per l'identificazione dei cd. "controlli chiave standard" e la modalità di esposizione degli stessi nella mappa dei rischi e controlli fiscali.

In generale, vanno evitati eccessivi oneri per le imprese e, in particolare, per quelle che hanno un bilancio già oggetto di revisione. Al riguardo, è auspicabile che un ausilio provenga dai lavori del tavolo tecnico OIC-AdE⁴ che ha proprio il compito di procedere alla "redazione di specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, da allegare alle Linee Guida".

Tale ausilio è viepiù necessario in considerazione della circostanza che i soggetti non dotati di un Modello 262 o di un Modello Sox costituiscono la gran parte delle imprese interessate al regime di adempimento collaborativo e, soprattutto, al TCF opzionale.

2. Rischi fiscali significativi e rischi fiscali non significativi

Contesto normativo

Nell'ambito della *cooperative compliance* si distingue tra:

- rischi significativi, ossia quelli che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione tra contribuente e Agenzia in merito all'individuazione di soglie di materialità quantitativa e qualitativa, sono operanti i doveri di trasparenza e comunicazione (Prov. 101573/2017, punto 1 lett. j.);
- rischi non significativi, ossia le fattispecie che non rientrano nelle soglie e che sono escluse dai doveri di comunicazione (art. 6, co. 3-*bis*).

Quanto ai primi (rischi significativi), la loro comunicazione all'Agenzia delle entrate tramite interpello abbreviato o mediante "comunicazione di rischio" assicura l'esimente sanzionatoria in misura integrale.

I secondi (rischi non significativi) si considerano comunicati allorché inclusi nella mappa dei rischi, ma ciò determina solo una riduzione al 50% delle sanzioni amministrative.

Peraltro, con riferimento a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso nel regime di adempimento collaborativo, sembra essere prevista la disapplicazione

⁴ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, 10 ottobre 2024, n. 383481.



integrale delle sanzioni amministrative, a prescindere dalla tipologia di rischio. Infatti, l'art. 6, co. 3-ter dispone che *"E' facoltà del contribuente comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento..."*.

Considerazioni

La distinzione tra rischi fiscali significativi e non significativi non era presente nella "originaria" disciplina della *cooperative compliance* e non risulta pienamente coerente con la *ratio* dell'istituto, per la quale la mappa dei rischi - allorché completa, esaustiva e comunicata in modo trasparente - dovrebbe poter legittimare sempre la disapplicazione delle sanzioni per tutti i rischi ivi ricompresi.

Ricordiamo che in passato è stato affermato che i rischi non significativi diligentemente mappati devono considerarsi comunicati all'Agenzia delle entrate (Prov. Agenzia Entrate 26 maggio 2017 n. 101573; Risoluzione AE n. 49/E del 2021).

Proposte

E' auspicabile il superamento della dicotomia tra rischi significativi e rischi non significativi mappati.

3. Mappa dei rischi fiscali e tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate

Contesto normativo

Nel par. 10.1 ("Competenza degli Uffici") del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 101573 del 26 maggio 2017, si specifica che, ai sensi dell'art. 3, co. 1, e dell'art.7, co. 1, del Decreto legislativo, l'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto regime, limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione e in relazione ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Nelle Linee Guida (cfr. pag. 15) si specifica che i tributi che devono essere necessariamente mappati all'interno della matrice dei rischi fiscali sono quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Considerazioni

Pur non sussistendo alcun obbligo, è facoltà del contribuente mappare rischi e relativi controlli in relazione a tributi di competenza di altre Agenzie (es. accise, imposta unica sulle scommesse, PREU, dazi doganali, etc) e applicabili al *business* specifico della società, pur non potendo fruire dei benefici previsti dalla normativa per i tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate.

Proposte

In considerazione di quanto sopra esposto, si auspica un coordinamento con l'Ufficio adempimento collaborativo in relazione ai controlli effettuati sul contribuente in *cooperative compliance* da parte di altre Agenzie, sui rispettivi tributi di competenza mappati all'interno della



mappa rischi-controlli fiscali, garantendo maggiori forme di tutela rispetto ai soggetti non aderenti al regime di adempimento collaborativo.

4. Pubblicazione periodica sul sito dell’Agenzia delle entrate dell’elenco delle operazioni abusive o di pianificazione fiscale aggressiva

Contesto normativo

Il punto 3.2 del Provvedimento prot. 101573 del 26 maggio 2017 prevede: *“Il contribuente ammesso al regime di adempimento collaborativo si impegna a comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva”*. Al punto 2.2 del medesimo Provvedimento è previsto che *“In aderenza ai principi di trasparenza che animano il regime, l’ufficio competente si impegna a pubblicare periodicamente sul sito istituzionale dell’Agenzia delle entrate l’elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso”*.

Considerazioni

Ad oggi non risulta la pubblicazione sul sito dell’Agenzia delle entrate che, invece, risulterebbe di grande ausilio per le imprese.

Proposta

E’ auspicabile la pubblicazione da parte dell’Agenzia delle entrate dell’elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi dalla stessa qualificati come abusivi o di pianificazione fiscale aggressiva.

5. Principio “agree to disagree”

Contesto normativo

Uno degli aspetti di maggiore innovatività della riforma del 2023 dell’istituto dell’adempimento collaborativo è senz’altro costituito dalla previsione della non applicazione, a certe condizioni (interpello/comunicazione di rischio tempestiva ed esaustiva), delle sanzioni amministrative e dell’irrelevanza penale in relazione al reato di infedele dichiarazione (*penalty protection*), in caso di condotte non coerenti con le indicazioni rese dall’Agenzia delle entrate (principio dell’*agree to disagree*). Si tratta di una efficace declinazione della impostazione orizzontale dei rapporti fiscali a cui aspira il regime in oggetto.

Considerazioni

I soggetti in *cooperative compliance* hanno mostrato fin qui una tendenza sistematica ad adeguarsi alla posizione erariale: come si legge nella relazione tecnica al D.Lgs. n. 221/2023, il contenzioso fiscale di tali soggetti è assai limitato. Ne deriva che l’esercizio del diritto al dissenso dovrebbe ragionevolmente riguardare casi limite.



Proposte

Considerato quanto sopra, un'interpretazione rigida di alcune disposizioni previste nei diversi provvedimenti attuativi potrebbe limitare la portata del principio *"agree to disagree"*. Si pensi, ad esempio, alla previsione del Codice di Condotta (D.M. 29 aprile 2024) che fissa, tra gli impegni del contribuente (la cui violazione potrebbe teoricamente comportare la fuoriuscita dal regime dell'adempimento collaborativo), quello a non *"disattendere sistematicamente le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in risposta agli interPELLI e alle comunicazioni di rischio"*.

Tale impegno andrebbe opportunamente circoscritto, nel senso che il diritto di disattendere le risposte dell'Agenzia dovrebbe trovare un limite ragionevole nel solo abuso di tale diritto. Ad esempio, disattendere le interpretazioni dell'Agenzia rispetto a situazioni di chiara incertezza interpretativa non dovrebbe essere censurabile, indipendentemente dalla reiterazione.

Diversamente, il codice potrebbe considerarsi disatteso da chi dimostra un atteggiamento sistematico di non autentica collaborazione, *"abusando"* delle misure premiali. Ciò potrebbe accadere quando, a fronte di punti fermi giurisprudenziali, il contribuente proponga continue segnalazioni di rischio solo per evitare le normali conseguenze sanzionatorie.

6. Interlocuzione con l'Agenzia delle entrate

Contesto normativo

L'interlocuzione costante e informata tra l'Amministrazione finanziaria e le imprese aderenti costituisce l'elemento qualificante del regime di adempimento collaborativo.

Considerazioni

L'esperienza dei primi anni dell'istituto mostra l'importanza di implementare ulteriormente tale profilo, tenendo comunque conto del potenziamento organizzativo dell'Agenzia delle entrate.

Proposte

Considerata la necessità delle grandi imprese di gestire con sufficiente rapidità iniziative con rischi fiscali significativi (soprattutto di natura interpretativa) è auspicabile *"istituzionalizzare"*, anche gradualmente, più frequenti momenti di confronto tra le parti, nonché velocizzare ulteriormente i tempi di risposta a istanze di interpello (seppure già ridotti rispetto a quelli ordinari) e comunicazioni di rischio (per le quali nessun termine è previsto).

Ciò in coerenza con la consapevolezza del *business* (e dei suoi rischi) che l'Agenzia già dovrebbe avere in relazione ai soggetti in *cooperative compliance*, proprio per effetto dell'interlocuzione costante che caratterizza il regime.

7. Termini di accertamento

Contesto normativo

L'art. 6, co. 6-*bis* prevede la riduzione dei termini di decadenza dell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA da cinque a tre anni.



Considerazioni

La riduzione suddetta non appare particolarmente attrattiva se paragonata con il beneficio spettante in base ad istituti analoghi decisamente di più semplice attuazione. E' il caso dell'art.3 del d.lgs. 127 del 2015 che prevede la riduzione di due anni dei termini di accertamento per le imprese che documentano le operazioni con fattura elettronica e/o con memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi, nel caso in cui sia garantita la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore a 500,00 euro.

Proposta

E' auspicabile l'incremento della riduzione del termine di accertamento a tre anni per le imprese che già garantiscono la piena tracciabilità delle proprie operazioni.

8. Riduzione (ulteriore) dei termini di accertamento in caso di rilascio della certificazione tributaria

Contesto normativo

L'art. 6, co. 6-ter prevede che *"Per i periodi di imposta ai quali si applica il regime i termini di decadenza di cui agli articoli 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 sono ridotti di un ulteriore anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze"*.

Considerazioni

Nonostante la citata norma richiami anche l'art. 57 del D.P.R. 633/1972 che disciplina i termini di accertamento ai fini IVA, allo stato attuale lo strumento della certificazione tributaria (cd. "visto pesante") è limitato alle sole imposte dirette, in quanto viene rilasciato dal soggetto certificatore sulla base dell'attività di controllo sui componenti positivi e negativi di reddito previsti da apposita *checklist*.

Ciò crea una potenziale incertezza circa la determinazione dei termini di accertamento per i periodi d'imposta coperti dal regime di *cooperative compliance*, ove il contribuente abbia ottenuto la certificazione tributaria, considerando che (i) il tenore letterale della norma stabilisce la riduzione di un ulteriore anno anche dei termini di accertamento previsti ai fini IVA dall'art. 57 D.P.R. 633/1972 e che (ii) la certificazione tributaria può essere rilasciata solo sulle dichiarazioni delle imposte sui redditi (IRES/IRAP).

Proposte

Si rende opportuno un intervento che preveda espressamente l'estensione della disciplina del cd. "visto pesante" anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ad integrazione dell'art. 36 del D.Lgs. 241/1997, con relativo aggiornamento e integrazione delle *checklist* ministeriali in relazione ai controlli sull'IVA.



9. Innalzamento limite annuo compensazioni

Contesto normativo

Per le compensazioni "orizzontali" dei crediti fiscali (sono tali le compensazioni di un credito con un debito di natura diversa), ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite annuo massimo alla compensazione, attualmente pari a 2 milioni di euro.

Considerazioni

Il regime di adempimento collaborativo prevede l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate tra Agenzia delle entrate e contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale "basate sul reciproco affidamento". Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. I contribuenti sono incentivati a fornire informazioni spontanee, complete e tempestive e ad assumere comportamenti improntati alla trasparenza e alla collaborazione, a fronte dell'impegno dell'Agenzia delle entrate di rendere l'adempimento fiscale più semplice e supportare le imprese a raggiungere un maggior grado di certezza.

Proposte

Si propone, per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo, un innalzamento del limite annuo dei crediti fiscali e contributivi che possono essere utilizzati in compensazione orizzontale, in ragione della specificità del rapporto instauratosi con l'Agenzia delle entrate. In analogia, si evidenzia che per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo è previsto l'esonero dal prestare garanzia per i rimborsi di imposta.

10. Benefici sanzionatori penali

Contesto normativo

L'art. 6, co. 4, del D.Lgs. 128/2015 stabilisce che non si applicano le disposizioni di cui all'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale (cd. esimente sanzionatoria penale).

Considerazioni

La esimente in commento non "copre" eventuali responsabilità per l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi cd. inesistenti, da intendersi come indicazione in dichiarazione di elementi negativi non corrispondenti al reale (cd. inesistenza materiale dei componenti negativi dichiarati per simulazione, falso).

Proposte

E' auspicabile un approfondimento della materia al fine di rendere possibile un intervento normativo che consenta l'applicazione della esimente in discorso anche alle passività inesistenti.



11. Ravvedimento guidato

Contesto normativo

Il D.M. 126/2024, emanato in attuazione dell'art. 6, co. 2, ultimo periodo del D.Lgs. 128/2015, introduce il cd. ravvedimento "guidato" utilizzabile dalle imprese in caso di risposte negative agli interPELLI abbreviati, di adeguamento alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate o, più in generale, di omissioni o irregolarità commesse.

Considerazioni

Il ravvedimento "guidato" prevede una procedura piuttosto articolata di comunicazioni, schemi di calcolo di imposte sanzioni e interessi, presentazione di eventuali osservazioni, fase di contraddittorio, eventuali dichiarazioni integrative.

Proposte

E' auspicabile che la procedura sia resa più snella e più celere al fine di non dissuadere le imprese dall'utilizzo della stessa.

12. Linee Guida

Contesto normativo

Le Linee guida, in coerenza con la transizione da un modello "aperto" ad uno "certificato", caratterizzato da una maggiore standardizzazione del TCF (seppure con obbligo di adattamento), hanno messo a disposizione degli operatori del settore fiscale un manuale per la gestione del rischio nell'ambito della *cooperative compliance* (e del TCF opzionale).

Considerazioni

Le Linee guida e, in particolare, la Mappa dei rischi e dei controlli fiscali (RCM) hanno indicato indirizzi generali per le imprese industriali, delineando un modello "standard" cui tendenzialmente uniformarsi.

Proposte

In prospettiva, nelle Linee guida sarebbe utile assicurare una maggiore diversificazione su base settoriale, nella consapevolezza della non omogenea distribuzione dei rischi fiscali tipici tra i vari settori in cui operano le imprese interessate.

E' anche auspicabile che la RCM "standardizzata" indicata nelle Linee guida sia integrata con i rischi fiscali connessi a tematiche oggi non presenti (es: Pillar2).

13. Ingresso nel regime di adempimento collaborativo "per estensione"

Contesto normativo

Per le imprese già ammesse al regime di adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza alla data del 18 gennaio 2024 è previsto, nelle Linee guida, che il modello di TCF *standard* dalle stesse indicato rappresenta un utile spunto di miglioramento dei processi interni di gestione



del rischio fiscale, avendo riguardo sia allo schema di Tax Compliance Model (TCM), sia alla mappa *standard* proposta dalle stesse Linee guida.

Considerazioni

Le Linee guida (par. 2, pag. 6) sono chiare nel ritenere non obbligatorio recepire, da parte dei soggetti già aderenti alla cooperative compliance, le indicazioni ivi previste.

Proposte

E' auspicabile venga chiarito in via interpretativa che la previsione per cui le Linee guida costituiscono un utile spunto di miglioramento del TCM interno e della matrice dei rischi si applichi anche alle società, facenti parte di gruppi di imprese, che oggi aderiscono al regime di adempimento collaborativo adottando il modello di TCF già validato, prima del 18 gennaio 2024, dall'Agenzia delle entrate in sede di ammissione della capogruppo ed eventualmente di altre società del medesimo gruppo.

14. Certificazione – sindacato dell'Amministrazione finanziaria

Contesto normativo

L'attuale impianto normativo attribuisce una centralità alla figura del certificatore professionale, anche alla luce delle Linee Guida che delineano un Modello "*standard*" cui tendenzialmente uniformarsi. Il certificatore attesta che l'impresa sia dotata di un efficace TCF, integrato anche in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili adottati dal contribuente.

Considerazioni

Al termine delle due fasi di controllo previste dalle Linee Guida, sia sul livello generale che su quello specifico, il certificatore è in grado di valutare se il TCF risponde ai requisiti previsti dalla norma ed è predisposto secondo le Linee Guida. A quel punto è possibile rilasciare la certificazione valevole ai fini dell'ammissione al regime di adempimento collaborativo.

Ci si chiede se sia possibile per l'Agenzia delle entrate, ed eventualmente entro quali limiti, sindacare nel merito la certificazione, al di là delle ipotesi di certificazione infedele. E quali siano gli effetti di tale sindacato per le imprese (e per la validità del TCF) e per il professionista.

Proposte

E' auspicabile che vengano forniti chiarimenti dagli organi competenti in ordine alle conseguenze di ammissione/esclusione dal regime, nel caso di diverso giudizio *ex post* ad opera dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quanto attestato dal certificatore.

15. Certificazione – periodicità dei controlli

Contesto normativo

La certificazione ha durata triennale e va aggiornata alla scadenza del triennio (art. 7, co. 6, D.M. 12 novembre 2024, n. 212).



Le Linee Guida specificano che *"con cadenza almeno triennale il certificatore aggiorna la valutazione effettuando gli opportuni controlli di efficacia operativa (c.d. ToE) dei controlli e di singolo rischio. Il ToE prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il controllo ha operato nel continuo"*.

I soggetti ammessi al regime o che hanno presentato domanda prima del 18 gennaio 2024 *"con cadenza almeno triennale, acquisiscono una certificazione attestante l'avvenuto svolgimento, da parte del contribuente, di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta"*.

A riguardo, le Linee Guida richiamano l'operatività nel continuo del sistema, prevedendo che *"Con cadenza almeno triennale il certificatore aggiorna la valutazione effettuando gli opportuni controlli di efficacia operativa (c.d. Test of Operating Effectiveness - ToE) dei controlli generali e di singolo rischio (c.f.r. articolo 6, comma 5, del D.M. Certificatori). Il Test of Operating Effectiveness prevede lo svolgimento di procedure di test finalizzate a valutare se il controllo ha operato nel continuo come previsto e se è effettivamente stato svolto in maniera corretta"*.

Considerazioni

E' chiaro che la certificazione/attestazione di efficacia del TCF sia finalizzata a rilevare l'operatività nel continuo dei controlli e debba essere ottenuta dalla società/gruppo con cadenza triennale ai fini dell'aggiornamento della certificazione di idoneità del TCF.

Tuttavia, le Linee Guida non specificano se è sufficiente che l'operatività dei controlli sia verificata con riferimento all'ultimo anno (periodo d'imposta) oggetto di *testing*, oppure se le verifiche debbano coprire l'intero arco triennale a partire dall'anno (periodo d'imposta) di ottenimento della certificazione di idoneità.

Proposte

Si chiede conferma circa la necessità che le attività di ToD (*Test of Design*), ossia l'analisi di elementi quali la corretta descrizione del controllo e se il controllo stesso è stato disegnato in maniera adeguata a prevenire o individuare operazioni che possano determinare violazioni di norme tributarie) e ToE, sia a livello di controlli generali (*Company level*) che a livello di rischi specifici (*Activity level*), siano svolte dal certificatore prendendo a riferimento il triennio antecedente (anche in caso di rilascio di una nuova certificazione per rilevanti modifiche organizzative).

In altre parole, andrebbe chiarito se i controlli suddetti, comprovanti il mantenimento di efficacia del sistema, vanno effettuati su base annuale.

16. Certificazione del TCF di gruppo integrato

Contesto normativo

L'art. 7, co. 1-*quater* prevede il cd. ingresso per estensione nel regime di adempimento collaborativo per i contribuenti privi dei requisiti dimensionali appartenenti a un gruppo di imprese, il cui perimetro è individuato ai sensi del codice civile. Presupposto è che il gruppo adotti un sistema integrato (e certificato) di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.



Considerazioni

Ai sensi dell'art. 6, co. 7, D.M. 12 novembre 2024, n. 212, il professionista abilitato rilascia la certificazione: a) sia nei confronti dell'impresa che esercita attività di direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale, b) sia nei confronti delle singole imprese soggette a direzione e coordinamento che intendano aderire al regime di adempimento collaborativo.

Proposte

Si chiede conferma che il riferimento all'attività di "direzione e coordinamento sul sistema di controllo del rischio fiscale" contenuto nel suddetto decreto vada interpretato in conformità a quanto già chiarito dall'Agenzia delle entrate nel provvedimento del 14 aprile 2016, n. 54237 e dalla circolare n. 38/2016, laddove è precisato che occorre una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa, e coordinare l'attuazione delle citate direttive.

Si chiede di chiarire, inoltre, se:

- ognuna delle società istanti - diverse dalla capogruppo - dovrà ottenere autonoma Certificazione;

oppure

- sia consentito presentare un'unica Certificazione da parte di tutte le società soggette a direzione e coordinamento che attestino che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi fiscali delle singole società sia inserito in quello adottato dalla capogruppo.

17. Aggiornamento della certificazione - Test di effettività

Contesto normativo

Con cadenza almeno triennale, il certificatore deve procedere all'aggiornamento della certificazione del TCF (artt. 6, co. 3, lett. c) e co. 5, e 7, co. 5, D.M. 12 novembre 2024, n. 212).

Tale aggiornamento è attuato mediante test di effettività che riguardano sia l'*Activity level assessment* sia il *Company level assessment*.

Considerazioni

Dalla lettura delle Linee Guida si desume che i test di effettività del certificatore si sovrappongono a quelli compiuti dalla funzione di *tax risk management* quali controlli di secondo livello nell'articolazione del TCF a tre linee di difesa.

Proposte

E' necessario chiarire se, in effetti, si verifichi una potenziale duplicazione di attività per l'impresa da parte di due soggetti diversi, il certificatore indipendente e la funzione di *tax risk management* (interna o esterna all'azienda).



18. Certificazione e modifiche organizzative

Contesto normativo

L'art. 7, co. 7, del D.M.12 novembre 2024, n. 212 prevede che *"Ove nel periodo di validità della certificazione si verificano modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, deve essere prodotta una nuova certificazione"*.

Tale previsione è anche ripresa nelle Linee Guida (cfr. pag. 41).

Considerazioni

Non è espressamente previsto se il rilascio, medio tempore, di una nuova certificazione rilevi anche per le imprese già aderenti al regime di adempimento collaborativo esonerate dall'obbligo di certificazione.

Proposte

E' auspicabile un chiarimento circa la (eventuale) necessità di una nuova certificazione anche per le imprese già aderenti che non sono comunque tenute medio tempore alla certificazione, laddove mutamenti significativi dei processi aziendali o del business rendano il TCF non più "congruo" rispetto a quanto già validato dall'Agenzia delle entrate.

In via più generale, per tutte le imprese, si auspica un chiarimento circa la tipologia di eventi che possano rendere necessaria la richiesta di un aggiornamento del TCF e il rilascio di una nuova certificazione. In particolare, sarebbe utile fornire degli esempi relativi alle categorie di cambiamenti o eventi più o meno complessi che debbano essere considerati tali da necessitare di un ulteriore intervento del certificatore.

19. Attestazioni per i soggetti già aderenti al regime di adempimento collaborativo

Contesto normativo

I soggetti già aderenti al regime di adempimento collaborativo (ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime antecedentemente al 18 gennaio 2024) acquisiscono una certificazione attestante l'avvenuto svolgimento da parte del contribuente, di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta (D.M. 21 novembre 2024).

Considerazioni

L'attestazione rilasciata dal professionista dovrà dare atto dei controlli di efficacia operativa (cd. ToE) dei controlli generali e di singolo rischio descritti nelle Linee Guida, al fine di verificare se i presidi *company* ed *activity level* del TCF validato in sede di ammissione, abbiano operato nel continuo come previsto e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Proposte

È auspicabile che l'Agenzia delle entrate fornisca uno standard di attestazione che contenga una descrizione, in linea di massima, delle attività propedeutiche alla attestazione stessa.



TAX CONTROL FRAMEWORK OPZIONALE

1. Effetti premiali

Contesto normativo

L'art. 7-*bis* del Decreto legislativo prevede per le imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo la possibilità di adottare in via opzionale il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

L'impresa che intende aderire al regime opzionale deve comunque dotarsi di un TCF predisposto in modo coerente con le Linee guida approvate con Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 5320/2025 del 10 gennaio 2025 e certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti.

In caso di esercizio dell'opzione, per le violazioni relative a rischi fiscali comunicati preventivamente con interpello (e fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente), non si applicano le sanzioni amministrative e le disposizioni relative al reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (fatta salva, in quest'ultimo caso, anche l'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti); è previsto altresì che le stesse violazioni non costituiscono notizia di reato, ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale.

Allo stato, il regime opzionale presenta una scarsa "premialità", se comparata a quella prevista per la *cooperative compliance* in quanto è assente:

- la possibilità di utilizzare le comunicazioni di rischio (art. 5, co. 2);
- la riduzione dei termini nella risposta dell'Agenzia delle entrate in caso di interpello (art. 6, co. 2);
- il contraddittorio preventivo da instaurarsi a cura dell'ADE mediante invito, prima di notificare una risposta contraria a interpello (art. 6, co. 2-*bis*);
- la possibilità di riduzione al 50% delle sanzioni riconducibili ad una condotta relativa ad un rischio fiscale non significativo (art. 6, co. 3-*bis*);
- la facoltà di comunicare rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi d'imposta anteriori all'opzione (art. 6, co. 3-*ter*);
- l'esenzione della richiesta di garanzie per il pagamento dei rimborsi d'imposta (art. 6, co. 6);
- la riduzione biennale dei termini di accertamento (art. 6, co. 6-*bis*);
- il richiamo alle interlocuzioni costanti e preventive.

Considerazioni

Il regime opzionale è destinato a soggetti di medie dimensioni (a tendere, con un fatturato inferiore ai 100 milioni di euro), spesso caratterizzati da un forte "appiattimento" della gestione sull'imprenditore (e il suo ristretto nucleo familiare/fiduciario), nonché da una certa resistenza all'implementazione di adeguate procedure.

Questa circostanza può condizionarne la diffusione, *in primis* a causa dell'assenza, in simili realtà, di una pregressa cultura della gestione del rischio in generale e di quello fiscale in particolare. Inoltre, per le PMI, il costo dell'implementazione del TCF certificato può risultare assai elevato,



tenuto anche conto della frequente mancanza di preesistenti procedure e presidi di controllo (con cui integrare il TCF) e, dunque, degli oneri organizzativi che una simile scelta impone.

Occorre altresì osservare che lo sforzo richiesto ai soggetti che intendono aderire al regime opzionale non riguarda unicamente l'implementazione di procedure (contabili e fiscali), ma anche la riorganizzazione o l'incremento delle risorse umane interne o l'affidamento di attività a soggetti esterni (i. e. individuazione di un *tax risk manager* interno o esterno).

Quanto alla attrattività, allo stato, del regime opzionale, si evidenzia che non si ravvisa un precipuo interesse da parte del contribuente a comunicare preventivamente i rischi fiscali al solo fine di ottenere l'annullamento delle sanzioni, laddove invece, potrebbe più facilmente avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso per ottenere comunque una sensibile riduzione delle sanzioni (anche dopo l'avvio di attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria), senza attuare complessi meccanismi di TCF.

Inoltre, nessun effetto premiale è legato alla inclusione dei rischi nella apposita mappa dei processi e dei rischi fiscali di cui i soggetti aderenti al regime opzionale devono comunque dotarsi.

Pur tuttavia, è indubbio che, anche prevedendo ulteriori benefici rispetto a quelli (limitati) oggi esistenti, l'implementazione opzionale del TCF può rappresentare una importante occasione di crescita organizzativa per le PMI, in vista di ulteriori auspicabili evoluzioni societarie, come la quotazione, l'ingresso di nuovi soci e/o un ordinato ricambio generazionale.

Proposte

Considerato il vigente assetto normativo e le considerazioni sopra indicate, è auspicabile la introduzione di previsioni specifiche per i soggetti aderenti al regime opzionale che possano renderlo più attrattivo.

In via generale, andrebbero previste adeguate semplificazioni nella predisposizione del *Tax Control Model* che tengano conto della minore complessità e delle minori dotazioni organiche tipiche di tale tipologia di contribuenti. In tal senso, potrebbe essere di ausilio un maggior sforzo di "specificazione" per tali realtà nell'ambito delle Linee guida che, invece, si rivolgono indifferentemente ai soggetti in regime di adempimento collaborativo e a quelli che adottano il regime opzionale.

Tale semplificazione potrebbe riguardare anche il modello di *governance* delle tre linee di controllo e, in particolare, la terza linea generalmente affidata alla funzione *internal audit* o a un soggetto esterno. Andrebbe prevista una terza linea più snella rispetto alla funzione tradizionale e che ciò rilevi anche ai fini della certificazione. L'istituzione di un terzo livello di controllo introduce un ulteriore elemento di costo e di impegno aziendale; pertanto, soprattutto per le imprese meno strutturate, si ritiene opportuno valutare l'effettiva necessità di dotarsi di siffatto controllo, anche alla luce dell'introduzione dell'obbligo di certificazione.

Dal punto di vista degli incentivi si ritiene opportuno che, anche gradualmente, siano introdotte ulteriori premialità. In questa prospettiva, l'accesso al regime opzionale potrebbe essere stimolato attraverso adeguate forme di incentivazione, sul modello del credito d'imposta per i costi di quotazione; dal punto di vista degli oneri per la finanza pubblica, gli effetti negativi di una simile misura potrebbero risultare bilanciati dall'aspettativa di un maggior grado di *compliance* fiscale dei soggetti aderenti al regime opzionale.



Ulteriori effetti premiali potrebbero riguardare l'accertamento, ad esempio prevedendo una riduzione dei termini di decadenza (rispetto a quelli ordinari) e/o la mancata immediata esecutività degli atti impositivi impugnati, in attesa del giudizio tributario.

Parimenti, è auspicabile prevedere, come per i soggetti in *cooperative compliance*, tempi di risposta più brevi alle istanze di interpello e la possibilità di presentare anche istanze "probatorie" (oggi preclusa alla generalità dei contribuenti). Del resto, si tratta di effetti premiali che valorizzano (e si giustificano con) la scelta di trasparenza e auto-controllo compiuta da chi aderisce al regime in oggetto.

Occorre, inoltre, valorizzare la mappa dei rischi fiscali, in termini di riduzione delle sanzioni, a fronte dello sforzo necessario per redigerla.

Potrebbe altresì estendersi anche al regime opzionale la possibilità di trasmettere all'Agenzia delle entrate una comunicazione di rischio, in quanto modalità di interlocuzione più flessibile.